

PROCESSO de Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP): Análise sobre a percepção de contadores públicos sobre o Sistema de Planejamento e Gestão Fiscal de Santa Catarina (SIGEF)

Ana Paula Theodoro
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
paulatheodoro18@hotmail.com

Fabricia Silva da Rosa, Dra
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
fabricia.rosa@ufsc.br

Resumo: O objetivo do artigo consiste em analisar a percepção de contadores públicos no processo de implantação do plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) no Estado de Santa Catarina. Para atingir este objetivo, a presente pesquisa pauta-se na Teoria Institucional com ênfase na Velha Economia Institucional, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), além de contemplar estudos anteriores. A pesquisa é descritiva quanto ao seu objetivo, e utiliza-se de uma abordagem qualitativa para sua análise, como instrumento de investigação, utiliza-se de um questionário para a Direção e Gerências envolvidas da Diretoria de Contabilidade Geral e outro para os Contadores da Fazenda Estadual, visando identificar como este processo foi planejado pelos gestores, codificado, incorporado, reproduzido e institucionalizado no Estado, totalizando uma população de 85 pessoas, destas pessoas 33 profissionais responderam, caracterizando a amostra do estudo. Os resultados demonstram que houve planejamento para a execução do processo, que a percepção dos usuários foi positiva sobre a melhoria das rotinas contábeis, não afetando a confiabilidade das informações e que esse processo impactou em um salto de qualidade das informações produzidas pela contabilidade. Também foi importante a citação das principais alterações ocorridas, como a melhoria das rotinas contábeis, o enfoque do patrimônio público e o foco no regime de competência. A sugestão para a implantação de processos semelhantes é a elaboração de um planejamento, com acompanhamento na execução e monitoramento de sua execução, contando com a participação das pessoas impactadas pela mudança.

Palavras-chave: Teoria Institucional; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP); Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Linha Temática: Demais temas relevantes em contabilidade.

1 Introdução

As entidades públicas brasileiras estão passando por grandes mudanças nos últimos anos, caracterizadas pelo uso de ferramentas contábeis capazes de expressar informações que servirão de base para consolidação de relatórios no setor público. Conforme Silva (2011) com a edição das NBC TSP foi aberto o caminho para a uniformização dos procedimentos contábeis e o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o patrimônio.

Em 2008, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº. 184, que trata sobre as diretrizes a serem observadas no Setor Público referente aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las correspondentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), expressas pela International Public Sector Accounting Standards - IPSAS, e elaboradas pelo International Federation of Accountants – IFAC, entidade responsável por elaborar as normas internacionais de contabilidade. Neste sentido, as NBCASP, de acordo com Rosa (2013) “além de ser consideradas um marco conceitual, constituem uma verdadeira revolução na Contabilidade do setor público brasileiro” (p.4).

Essas normas internacionais foram introduzidas no Brasil a partir de um cronograma de transição pelos entes sub-nacionais, como Estados e Municípios, além da própria União, respeitando-se um cronograma que ainda está em andamento no país, e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), segundo Rosa (2013) seria adotado integralmente até o fim de 2014, conforme estabelecido no cronograma de ações constantes no anexo I da portaria/STN 439, de 12/07/2012.

Segundo Feitosa (2012) o objetivo geral do PCASP orbita em torno da redução de divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

A forma de cumprimento dos objetivos estabelecidos no cronograma foi definida por cada ente subnacional, mantendo assim seus próprios controles para alcançar os objetivos, mas acredita-se que devem ter sido cumpridos, em maior ou menor grau. Partindo do pressuposto que as organizações acabaram por realizar as mudanças, umas das teorias que estão sendo utilizadas para compreendê-las é a teoria institucional (Burns; Scapens, 2000).

Essa teoria, segundo Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009), sob a vertente da Velha Economia Institucional, prevê que a contabilidade deve ser tratada como uma instituição, que conduz suas próprias características conceituais.

De acordo com Scott (2004), ao verificar transformações em organizações, que abrangem características do comportamento humano, como a determinação de novas regras, e a modificação de estruturas organizacionais, a teoria institucional age com eficácia para entender os resultados de tais mudanças. Cruz, Major e Scapens (2009) destacam que de acordo com essa base teórica, regras são estabelecidas que devem tornar-se práticas para a organização.

Nesse artigo, especifica-se esse processo de mudança ocorrida no âmbito do Estado de Santa Catarina, entidade subnacional, obrigada a executar os procedimentos de adoção do PCASP, a partir das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP, inseridas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e isso precisava ser absorvido pelos sistemas de informação dos entes públicos, e no caso do Estado de Santa Catarina, pelo Sistema de Planejamento e Gestão Fiscal de Santa Catarina (SIGEF).

Neste contexto, o referido artigo tem por objetivo analisar a percepção de contadores públicos no processo de implantação do plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) no Estado de Santa Catarina.

Para tanto, baseou-se na Teoria Institucional com ênfase na Velha Economia Institucional, as NBCASP considerando a implantação do PCASP no SIGEF e o impacto de sua utilização com a mudança, buscando auferir resultados a partir de um questionário que foi direcionada às pessoas que colocaram em prática e às que foram impactadas com a sua utilização.

2 Fundamentação Teórica

Este tópico aborda os assuntos relacionados ao estudo, considerando a Teoria Institucional com ênfase na Velha Economia Institucional, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) no Sistema de Planejamento e Gestão Fiscal de Santa Catarina (SIGEF), além de contemplar estudos anteriores.

2.1 Teoria Institucional

A teoria institucional, de acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) é uma abordagem sociológica, onde a instituição é formada por rotinas e hábitos amplamente aceitos de forma incontestável, dando sentido a determinado grupo de pessoas.

A teoria institucional apresenta três correntes fundamentais representadas pela Nova Sociologia Institucional (NIS), Nova Economia Institucional (NIE) e Velha Economia Institucional (OIE), que apesar de apontar origens e princípios filosóficos específicos, essas três abordagens têm por objetivo compreender a instituição e suas mudanças institucionais (Guerreiro, Frezatti, Pereira & Lopes, 2005).

Almeida e Callado (2017), relatam que a NIE se ocupa das estruturas utilizadas para transações, advindo de suposições de racionalidade limitada e oportunismo, para esclarecer a forma como as transações são organizadas e porque as organizações têm estruturas hierárquicas. Já a OIE parte de uma rejeição do núcleo econômico neoclássico e busca elucidar o comportamento de agentes econômicos a partir de normas, rotinas e instituições. Por fim, a NIS, conforme demonstra Scapens (2006), inicia questionando por que as organizações parecem equivalentes e quais são as pressões e processos que moldam as organizações.

Para os fins aos quais se destinam o presente estudo, se destaca a OIE. Guerreiro et al., (2005), complementam que a teoria institucional sob o ponto de vista da OIE, é a instituição o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos que tomam as decisões.

Ainda sob a ótica da OIE, Major e Ribeiro (2008) descrevem que o conceito de ‘instituição’ está relacionado à ideia de ‘formas de pensar e fazer instituídas’, que na maioria das vezes são aceitas de forma relativamente inconsciente ou automática pelos agentes sociais. Ao considerar a análise de processos de mudança na OIE, os autores afirmam que esta análise passa por uma consideração do papel das instituições nesses processos bem como também pela descrição da emergência gradual de novas instituições. Os hábitos individuais e rotinas coletivas são reflexos e simultaneamente fatores conducentes à consolidação de instituições.

Para Major e Ribeiro (2008), de modo genérico, a OIE recusa pressupostos de racionalidade individual e individualismo metodológico na análise do desenvolvimento e transformação dos sistemas sociais. Ao contrário, assume-se que os agentes econômicos

operam num contexto social no qual as normas e valores partilhados adequam-se aos comportamentos individuais. Os autores ainda relatam que a OIE defende o holismo metodológico: organizações e agentes existem em contextos complexos, cuja consideração global deve estar envolvida na análise.

Para Angonese e Lavarda (2017), o foco da OIE é o ambiente interno da organização, para o estudo de como as práticas de contabilidade gerencial se transformam. Segundo a OIE, a pressão para a mudança é interna à organização. Que segundo Guerreiro et al (2005) tem um conjunto de características e rotinas, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Características de Instituição conforme Guerreiro et al (2005).

	As instituições são estruturadas por meio de rotinas definidas por pensamentos formalizados e aceitos por um determinado grupo.
Caráter de dar significado ao comportamento organizacional:	As instituições permitem aos indivíduos e grupos dentro da organização dar significado às suas atividades de rotina.
Caráter objetivo	As instituições definem padrões de comportamento que são esperados de um determinado grupo social.
Caráter normativo	As instituições geralmente definem regras estabelecidas para a organização, porém isso nem sempre ocorre, pois existem regras que não são aceitas pelo grupo social.
Caráter de não questionamento	Os membros do grupo aceitam a instituição de forma inquestionável.
Caráter repetitivo	A instituição implica em hábito, rotina e, portanto, em repetição de ações.
Caráter de estabilidade	Existem instituições que possuem uma vida curta e outras, uma vida mais longa. Porém todas têm um certo período de tempo em que são prevalentes e, durante esse período de tempo, existe estabilidade.
Caráter de orientar ações	Quanto mais ampla e profundamente uma instituição é aceita, mais provável é sua influência no sentido de direcionar ações e resistir a mudanças.

De acordo com Liszbinski, Kronbauer, Macagnan, e Patias, (2014) a vertente econômica da teoria institucional se empenhou em aprofundar a ideia de que a evolução cultural da sociedade provocou modificações na economia e que esta não é definitivamente inerte, determinada pelo equilíbrio perfeito e pelas atitudes racionais dos agentes.

Em suma, o que se percebe ao adotar a teoria institucional, é que uma mudança nos padrões contábeis de uma organização pode impactar na rotina dos indivíduos, que por sua vez precisam acompanhar as atualizações que lhes são impostas. Nesse sentido, as normas refletem a uniformização dos procedimentos contábeis.

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

A contabilidade pública passou por grandes mudanças no último século, e segundo Silva (2011), na apresentação à 9ª edição, “as experiências acumuladas a partir das discussões iniciadas no Brasil com a proclamação da república (1889), levaram à edição do Código de Contabilidade Pública (1922), posteriormente aperfeiçoado pela Lei Federal 4.320/64 e pelo decreto Lei 200/67”.

Outro marco importante foi a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em maio de 2000. A partir disso o Brasil passou a sofrer influência internacional para adequações em suas normas contábeis aos conceitos internacionais e conforme Silva (2013), o processo de convergência ocorre sob a coordenação do Conselho Federal de

Contabilidade (CFC), que através da resolução CFC 1.103/07, criou o comitê gestor da convergência no Brasil, que desenvolveram ações, promovendo a interação das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) com as Normas Internacionais. Tais normas representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais.

Nesse sentido, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público justificam-se pela importância de prover informações contábeis pelos entes públicos. Segundo Rosa (2013), “a contabilidade pública poderá ser utilizada como fonte de informações pelos usuários, possibilitando uma análise comparativa das informações contábeis fornecidas nos diferentes níveis de governo” (p.8).

Ao se ter como referencial as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a justificativa para o estudo está na implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) pelo Estado de Santa Catarina, considerando que o PCASP caracteriza a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas, que foi antecipadamente estabelecido, que proporciona obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, consoante as características gerais da entidade, assegurando a padronização dos procedimentos contábeis. (Moura, Lima & Ferreira, 2012)

Assim, segundo Silva, (2013), “Se o ente adota o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), então o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), deve ser aplicado na integralidade” (p.66).

Nesse aspecto, o cronograma estabelecido ficou assim, ainda de acordo com Silva (2013, p. 66): “As Partes IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2012 e, de forma obrigatória, até o término de 2014”.

De acordo com o MCASP, 6ª edição (2014), o PCASP representa uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, permitindo diversas inovações, por exemplo: segregação das informações orçamentárias e patrimoniais, classificando sua natureza em orçamentária, patrimonial e de controle, individualizando seus registros; registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo regime de competência, em que as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas devem ser reconhecidas nos períodos a que se referem, sejam dependentes ou independentes da execução orçamentária; registros de procedimentos contábeis de acordo com às normas internacionais, como provisões, créditos tributários e não tributários, estoques, ativos imobilizados e intangíveis, além de outros procedimentos, como a reavaliação, depreciação, exaustão e redução ao valor recuperável (impairment); elaboração de estatísticas fiscais em padrões exigidos pelos organismos internacionais.

2.3 Estudos anteriores

Segundo Paiva e Andrade (2013), a implantação de um processo de mudança em uma organização impacta a forma de pensar dos seus membros e suas atitudes, com nova compreensão da realidade, modificando a relação da organização com o ambiente externo.

Nesse sentido, para que o processo de implantação do PCASP no SIGEF tivesse êxito foi preciso que todos os envolvidos compreendessem a clareza da importância dessa implantação para o Estado de Santa Catarina.

Moura, Lima e Ferreira (2012) destacam que a mudança mais significativa trazida pela estrutura do Plano de Contas Nacional está nas contas de resultado, que passam a registrar os fatos modificativos, mais adequados aos fundamentos da doutrina contábil.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) tiveram como objetivo a identificação das características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. A pesquisa buscou estudar os hábitos e rotinas existentes a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços de uma empresa comercial familiar de porte médio. Dessa forma, considerando a necessidade de entendimento da situação da empresa antes do processo de mudanças, durante o processo e após a implantação, optou-se pela metodologia de pesquisa-ação. Como resultado do caso estudado, destacaram-se: a) análise dos impactos de contingências ambientais, tornando ineficazes os hábitos e rotinas de contabilidade gerencial existentes; b) dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados, empregados de forma inconsciente; c) emprego de diferentes estratégias para a institucionalização dos novos conceitos gerenciais.

Lavarda, Feliu e Palanca (2009) pesquisaram o processo de interiorização da substituição de um sistema de contabilidade gerencial em pequenas empresas, e verificaram como as características deste processo afetam a institucionalização. Para tanto, adotaram a perspectiva analítica da Teoria Institucional, considerando mais especificamente a Velha Economia Institucional. Os autores estudaram uma pequena empresa do setor mobiliária no período de abril a junho de 2007. Deste estudo, chegaram à conclusão de que os fatores que influenciaram positivamente a institucionalização do SCG foram os conhecimentos e habilidades dos agentes envolvidos na mudança, os recursos de informática, a formação do pessoal, a baixa participação de especialistas externos em SCG, o sistema de incentivos aos funcionários, as relações de confiança, o processo de planejamento e o envolvimento do pessoal.

Considerando os estudos anteriores, observa-se que habitualmente há dificuldades encontradas na implantação de novos sistemas de controle, cujo processo como um todo é capaz de ser objeto de estudo, tendo-se por base a Teoria Institucional, sob a ótica da vertente da Velha Economia Institucional.

Dessa forma, este trabalho apresenta uma análise do processo de implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, seguindo a convergência contábil do setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade.

Na próxima seção, serão apresentados os aspectos metodológicos que orientaram processo de pesquisa.

3 Aspectos Metodológicos

Com o propósito de conhecer o processo de implantação do PCASP no SIGEF e com o objetivo de demonstrar o sucesso do Estado de Santa Catarina neste processo, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa. As pesquisas foram baseadas na teoria institucional com o intuito de identificar o processo de institucionalização do PCASP, a mensuração das questões é feita por escala likert de 5 pontos, com respostas que vão de concordo totalmente, concordo parcialmente, discordo parcialmente, discordo totalmente e dissertativas, possibilitando fazer uma análise qualitativa.

Como instrumento de coleta de dados, utilizou-se de questionário fragmentado em blocos construídos a partir de estudos já realizados sobre implantação de sistemas. A primeira parte do questionário engloba seis blocos direcionados da seguinte forma: 1, 2 e 6 à Diretoria de Contabilidade Geral, os blocos 4 e 5 foram para a equipe de Gerência de Contabilidade Centralizada, e o bloco 3 foi para a Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal da Secretaria. A segunda parte do questionário com seis blocos foi direcionado para os envolvidos no processo de mudança pertencentes aos usuários (Contadores).

O questionário foi encaminhado aos contadores do Estado de Santa Catarina, por meio do dispositivo Google Docs, no período de junho a outubro de 2016. Em relação à população da pesquisa, que se caracteriza pelo conjunto de indivíduos que apresentam em comum determinadas características (Martins; Theóphilo, 2009), foram considerados todos contadores devidamente na função, num montante de 85 contadores, destes 33 responderam o questionário, caracterizando a amostra deste estudo. Separadamente foi enviado um questionário para a Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal, outro para a Gerência de Contabilidade Centralizada e outro para a Diretoria de Contabilidade Geral.

A delimitação de pesquisa está relacionada com as respostas que esclareçam a forma utilizada por Santa Catarina para o processo de implantação do PCASP no SIGEF com sucesso, a participação dos usuários e dirigentes (top-down ou democrática), a comparação entre o processo anterior e o atual e o sucesso dessa implantação na visão dos usuários.

4 Análise de Resultados

A partir desse tópico, apresentam-se os resultados do estudo, com base nos questionários específicos respondidos pelos gestores responsáveis pela execução do processo de mudança, e as respostas dos usuários impactados, com objetivo de analisar a percepção destes em relação à implantação do PCASP no Estado de Santa Catarina.

Dessa maneira, a análise de resultados está dividida em análise de gestores de topo e análise da percepção dos contadores do Estado de Santa Catarina.

4.1 Análise da percepção dos gestores de topo

Neste tópico são analisadas as respostas obtidas da Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal, da Gerência de Contabilidade Centralizada e da Diretoria de Contabilidade Geral.

As primeiras perguntas foram direcionadas à Diretoria de Contabilidade Geral (DCOG), à Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal e à Gerência de Contabilidade Centralizada. Essas perguntas procuraram entender a visão dos gestores do processo de mudança, para que no conjunto das respostas dos demais respondentes houvesse a evidencição do contexto da implantação do PCASP em Santa Catarina.

Assim, no bloco caracterização do respondente e dos órgãos do Estado, a pessoa responsável pela DCOG respondeu que está no Cargo de Contador da Fazenda há 13 anos e na função de diretoria há 2,5 anos, é formada em Ciências Contábeis e Especialista em Contabilidade Pública.

Na pergunta sobre o motivo de se iniciar o PCASP à época, respondeu que foi implantado no exercício de 2013 para permitir a consolidação das contas de todos os entes da federação, além de observar regras e procedimentos padronizados, possibilitando comparabilidade a todos.

Sobre a responsabilidade da DCOG e estrutura institucional, respondeu que essa diretoria foi responsável pela implementação do PCASP e tem em sua estrutura a Gerência de Contabilidade Centralizada, que responde pela manutenção do plano de contas e tabela de eventos, além da consolidação das unidades gestoras e orienta a conformidade dos registros contábeis.

Além dessa, existe a Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal – GESIF, que responde pela manutenção e desenvolvimento do SIGEF. Também compõem a diretoria a Gerência de Estudos e Normatização Contábil – GENOC, a Gerência de Informações Contábeis – GEINC e Gerência de Contabilidade Financeira, que reponde pela

conformidade dos registros da arrecadação do tesouro estadual e dos lançamentos da conta única do Estado.

Existem ainda, a Coordenação de Informações Fiscais, do Sistema de Informação de Custos de Santa Catarina, do Sistema de Informação e Controle de Obras Públicas e a Assessoria.

Quanto ao processo decisório, respondeu que existe participação e atuação constante dos gerentes, coordenadores e assessores, com reuniões periódicas e aberta sugestões de melhoria por todos os colaboradores para ideias e projetos.

No bloco relativo às mudanças gerenciais na DCOG, respondeu que o processo de implantação do PCASP foi iniciado com a criação de um grupo de trabalho dedicado a estudar as alterações necessárias tanto na codificação das contas (de=para) quanto nas rotinas contábeis e funções do SIGEF.

Respondeu também que atualmente o plano de contas do Estado está padronizado até o 5º nível e observa as alterações feitas pela STN e que todos os poderes e órgãos do Estado de Santa Catarina estão integrados e contemplados nesse contexto, mas que se observou nas mudanças o menor impacto possível para os usuários, automatizando diversos procedimentos, inclusive.

No que se refere à frequência de mudanças na DCOG, citou que um dos princípios da diretoria é a inovação constante, sempre em busca da automatização de processos, desburocratização e promoção da transparência.

Citando alguns exemplos de inovação, o Cartão de Pagamentos do Estado (CPESC), que permite a realização de gastos com despesas urgentes e de pequeno vulto por meio de um cartão de pagamentos, além da constante evolução e atual relançamento do Portal da Transparência do Poder Executivo e o desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos.

Já o Gerente de Sistemas de Gestão Fiscal, no cargo de contador da fazenda estadual há 07 anos, sendo dois anos na função citada, ao responder as perguntas do bloco 03, deixou claro que os princípios necessários para a implantação do PCASP foram o planejamento da mudança, priorização da equipe, disponibilidade de recursos financeiros para alteração do sistema.

Ao responder sobre a alteração de rotinas vigentes, citou que no momento do planejamento, vislumbrou-se que poderiam ser alteradas rotinas executadas de maneira manual com automatização pelo sistema em função de inteligência inserida na programação no momento das ações executadas pelos usuários.

Também afirmou que não foi utilizado modelo de fora da instituição nem contratada consultoria pelo fato de o Estado ser muito diferente de instituições privadas e ter um sistema de contabilidade e controle também muito diferente de qualquer empresa que poderia ser pesquisada. Além disso, disse que os demais Estados e a União também não tinham fórmula que pudesse ser adotada.

Sobre o processo de implementação do PCASP no SIGEF, discorreu que foi feito a partir de um planejamento definido em razão dos prazos a serem cumpridos e do estudo feito pelo grupo de trabalho que fez o de=para das contas e orientou as mudanças de conceito.

Também citou que a partir daí, foi realizada uma análise de todos os pontos de impacto no sistema e sempre com o objetivo de minimizar o impacto na utilização pelos usuários. Dessa análise, foi dimensionado o quantitativo de horas de trabalho e custo das alterações pela empresa que realizava a manutenção evolutiva do sistema.

E afirmou que dessa forma, seguindo o cronograma, houve diversas entregas de alterações em ambiente de homologação durante o ano de 2012, com conferência pela

equipe do grupo de trabalho e pela GESIF, sendo disponibilizado em ambiente de produção para utilização pelos usuários a partir da abertura do sistema no ano de 2013.

No que trata da compreensão pelos usuários declarou que foi um processo de estudo e aprendizado constante e na época do planejamento estava bastante claro para a equipe do grupo de trabalho, mas não exatamente para os demais contadores, que foram atualizados pela DCOG e encorajados a estudar mais a fundo a partir da implantação.

Por fim, afirmou que acredita que o novo modelo confere legitimidade a partir do entendimento da importância da convergência das normas internacionais de contabilidade.

O Gerente de Contabilidade Centralizada, no cargo de contador da fazenda estadual há 07 anos, sendo dois anos e meio na função citada, ao responder as perguntas do bloco 04, discorreu que a percepção dos envolvidos quanto às consequências da implantação do PCASP foi mínima pelos usuários, pois o objetivo realmente era não gerar impacto relevante sobre suas atividades.

Quanto à orientação normativa, citou que houve uma disseminação junto aos órgãos e entidades e que os contadores tiveram treinamento e sensibilização.

Tratando-se do planejamento e acompanhamento, declarou que se restringiu em orientações para que a implantação não gerasse prejuízo no processo de execução orçamentária desse exercício.

Além disso, segundo a Gerência de Contabilidade Centralizada, os membros da organização estavam cientes e incentivando a implantação do PCASP, considerando a pergunta sobre a aceitação do modelo quanto a valores e crenças.

4.2 Análise da percepção dos Contadores do Estado de Santa Catarina

Nessa etapa, foi disponibilizado aos respondentes um questionário específico aos contadores do Estado de Santa Catarina, sendo respondido por 33 pessoas e serão apresentados na sequência o perfil dos mesmos e sua percepção sobre o processo de implantação do PCASP.

Assim, conforme as respostas obtidas, identificou-se os respondentes como contadores por formação acadêmica e diplomados com ano de formação e tempo de trabalho no cargo distribuídos entre os anos de 1987 e 2009, conforme figura abaixo.

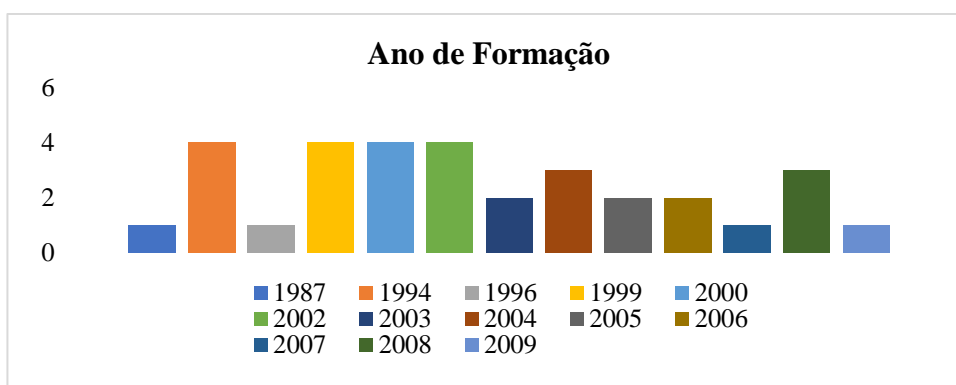


Figura 1- Ano de Formação dos respondentes.

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

Esperava-se identificar a maturidade dos contadores dentro da profissão, considerando a época de formação e constatou-se que o grupo é majoritariamente jovem, mas não inexperiente na profissão contábil.

Outro fator crítico era o quanto de experiência no cargo o grupo teria para avaliar questões complexas, como a convergência das normas internacionais, o que ficou explicitado na figura abaixo.

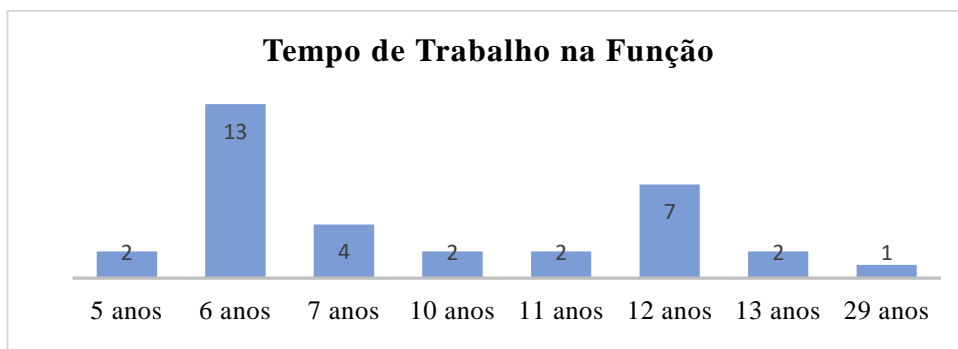


Figura 2 – Tempo de trabalho na função

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

Pode-se notar que a maioria do grupo já estava trabalhando como Contador do Estado há pelo menos 6 anos, o que nos permite inferir que tinham experiência suficiente para responder os questionamentos levantados.

Quanto aos motivos que levaram à implantação do PCASP, buscou-se analisar o que foi predominante para a implantação, e o resultado conforme a figura a seguir demonstra que o aspecto legal e impositivo da padronização determinou a mudança.

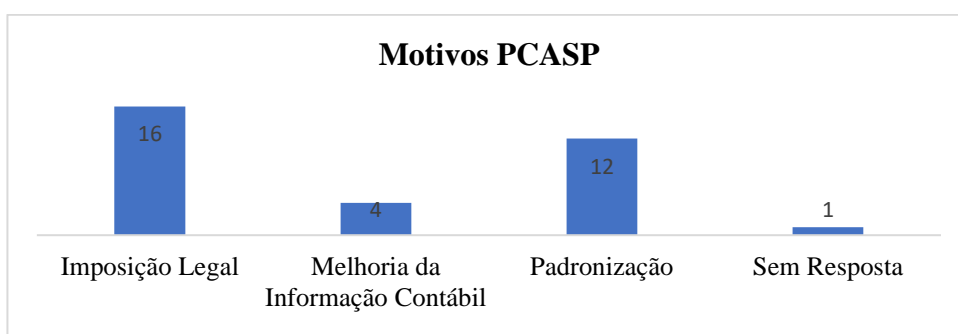


Figura 3 – Motivos para implantação do PCASP

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

No que se refere à existência de situações que poderiam ser abordadas no processo de implementação do PCASP, precisava-se saber sobre outros aspectos ligados à própria mudança, e assim, 39% afirmaram que haviam e/ou ainda há melhorias a fazer, como melhoria de rotinas e adaptação entre Estados e União, 27% disseram que foi feito o possível, e 33% não souberam responder a esta pergunta.

Quanto ao Processo de Institucionalização - Codificação, foram feitas duas perguntas aos contadores com o objetivo de se determinar a aceitação e participação do grupo no processo, com respostas na figura abaixo:

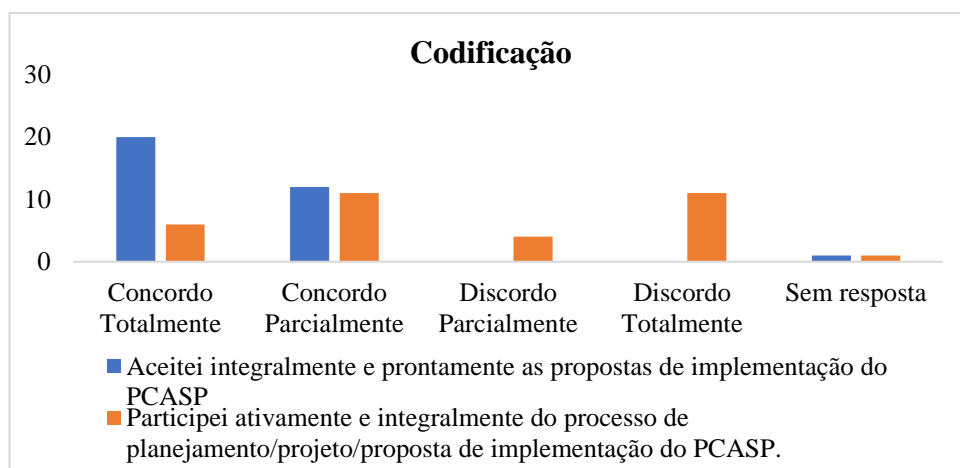


Figura 4 - Processo de Institucionalização - Codificação

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

Conclui-se que houve interação e ampla aceitação e participação da maioria do grupo na formulação da mudança, conforme as respostas indicaram.

Quanto ao Processo de Institucionalização – Incorporação, foram feitas 3 perguntas aos contadores, e o objetivo foi identificar a incorporação do processo de mudança, gerando um resultado expressivo nesse quesito, demonstrando o sucesso desse trabalho, tanto na execução quanto no monitoramento das mudanças, conforme figura a seguir:

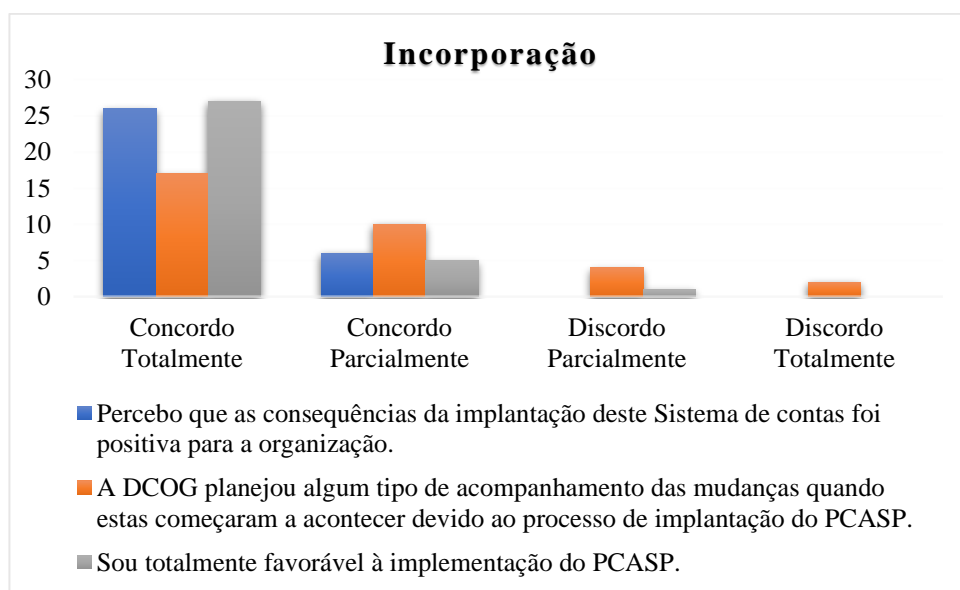


Figura 5 - Processo de Institucionalização – Incorporação

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

Quanto ao Processo de Institucionalização – Reprodução, foram feitas 8 perguntas, e buscou-se identificar a forma como se deu a mudança pelos órgãos superiores e a recepção de sugestões, críticas elogios ou outra proposta pelos subordinados.

Conforme ilustra a figura a seguir, os respondentes entenderam com certa facilidade a mudança, admitiram em sua maioria não haver muitos questionamentos individuais ou de grupos quanto aos critérios de mudança. Nesse mesmo bloco, ampla maioria respondeu que a receptividade da mudança auxiliou no processo de melhoria das

rotinas implementadas, embora a maioria também concorde que não houve monitoramento sobre a reprodução dessas rotinas.

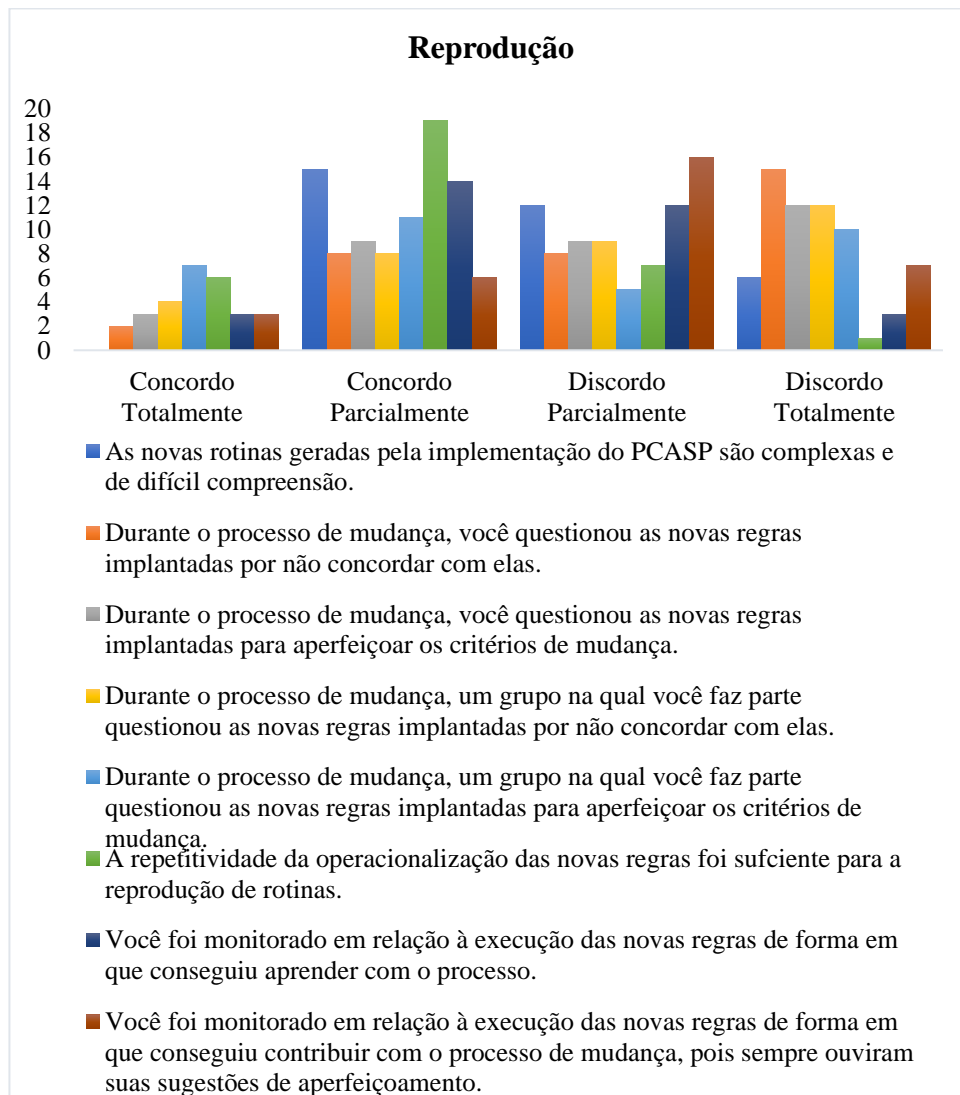


Figura 6 - Processo de Institucionalização – Reprodução

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

No processo de institucionalização, foram feitas 3 perguntas, onde tratou-se de saber como foi absorvido pela instituição o novo PCASP, e com isso tem-se a percepção de sucesso foi muito boa para os respondentes, pois quase não houve respostas discordantes sobre o tempo necessário para funcionamento do novo PCASP, confiabilidade das informações e salto de qualidade com essa implementação, conforme figura que segue:

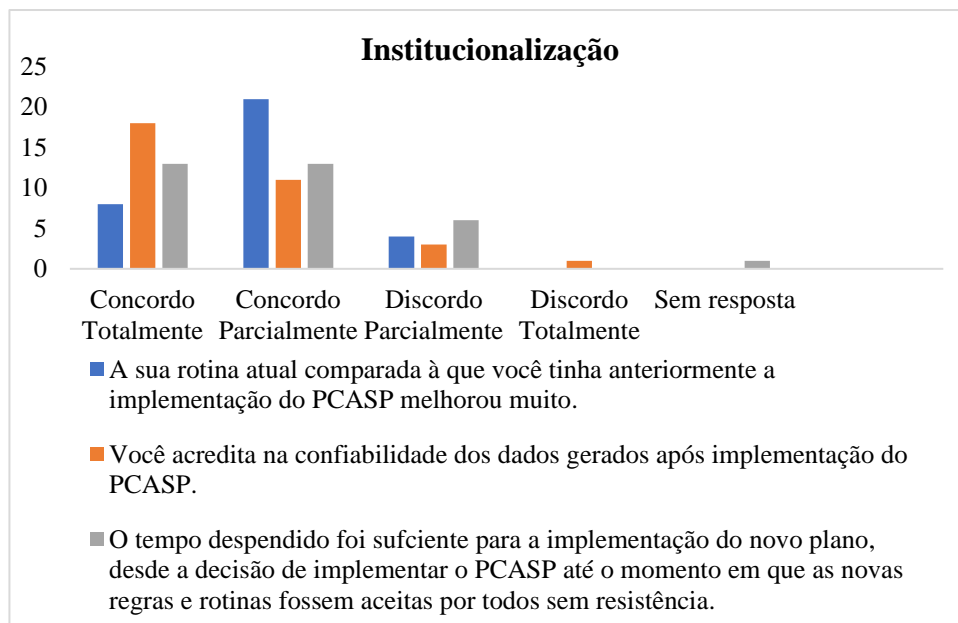


Figura 7 - Processo de Institucionalização

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

Nas questões complementares, era necessário saber quais foram as principais alterações, valores e crenças da organização, dificuldades e adaptação à mudança.

No item referente às principais alterações, notou-se que as respostas se dividiram, conforme figura abaixo:

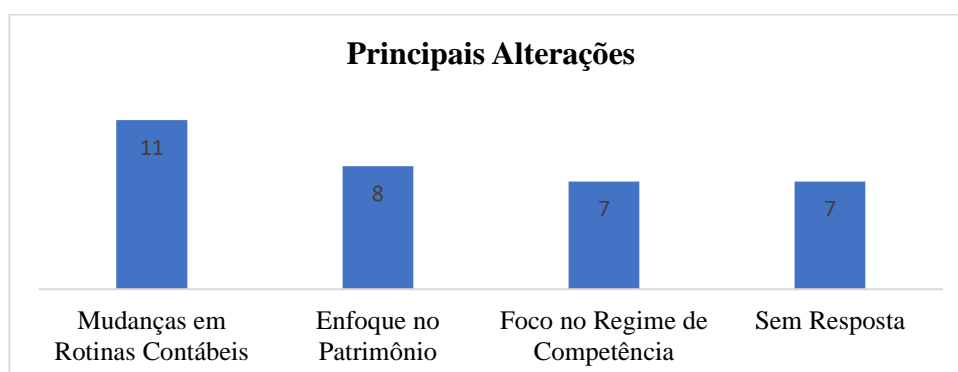


Figura 8 - Principais Alterações

Fonte: Elaborado pelo autor conforme questionário respondido pela amostra do estudo.

Isso revela a amplitude das alterações ocorridas na implementação do PCASP, pois regime de competência, foco no patrimônio e mudanças em rotinas contábeis são muitos pontos de alteração, embora a pergunta talvez não tenha sido entendida muito bem, dado que 7 pessoas não responderam o quesito.

Quanto à adequação aos valores da organização, identificou-se que os valores da convergência contábil foram compartilhados pela organização, dado que apenas 3 pessoas disseram que não entendem dessa forma.

Quanto às dificuldades, as respostas demonstraram estas estiveram relacionadas com a adaptação às novas rotinas e a quebra de paradigmas, que está ligada com aspectos relacionados à percepção de realidade das pessoas.

Por fim, a adaptação ao processo de mudança pessoal, de acordo com os respondentes, ocorreu pela disseminação do conhecimento, seja por meio de capacitações

e treinamentos, estudos por trabalharem na área específica onde ocorreram as decisões sobre a mudança e a constante atualização, necessária a qualquer profissional.

5 Considerações Finais

O estudo objetivou analisar a percepção de contadores públicos no processo de implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) no Estado de Santa Catarina. Para tanto, foi elaborado um questionário visando identificar como este processo foi planejado pelos gestores, codificado, incorporado, reproduzido e institucionalizado no Estado, sob a percepção dos Contadores da Fazenda Estadual.

Nesse contexto, foram realizadas perguntas aos atores desse processo, quais sejam, a Diretoria de Contabilidade Geral, envolvendo a Direção e os Gerentes das Gerências de Contabilidade Centralizada e de Sistemas de Gestão Fiscal, e os Contadores da Fazenda Estadual, em uma população de 85 pessoas, tendo respondido 33 profissionais, caracterizando a amostra do estudo.

Na análise de resultados, as respostas do gestor da DCOG nesse processo indicaram um planejamento para a implantação do PCASP dentro do cronograma estabelecido pelas normas, com a criação de um grupo de trabalho específico para esse fim, além de debate e sugestões entre os gerentes, coordenadores e assessores, sintetizando que um dos princípios da diretoria é a inovação constante na busca da desburocratização e promoção da transparência.

Como se sabe, o papel dos sistemas de informação é imprescindível para a formulação de qualquer mudança dentro de um organismo complexo, como é o Estado, e as respostas do responsável por esse setor demonstraram que haviam objetivos claros na mudança do processo, como o cumprimento do cronograma estabelecido e minimização do impacto para os usuários do sistema, que segundo esse gestor, foram cumpridos.

Ao analisar as respostas do gestor da equipe do grupo de trabalho responsável pela implementação do PCASP, entende-se que a execução do planejamento foi bem-sucedida, pois o objetivo de minimizar o impacto junto aos usuários foi atendido, além de citar a sensibilização da mudança em razão de treinamentos realizados.

Um dos aspectos importantes da pesquisa foi perceber que os respondentes têm uma boa experiência na função que exercem, em razão de estarem pelo menos a mais de 6 anos no cargo, o que ajuda no processo de análise. Além disso, na percepção desses usuários, a imposição legal e a padronização foram determinantes para a mudança, e que mesmo depois de implementada, ainda existem situações a serem abordadas.

Para o processo de codificação, notou-se uma predominância das respostas quanto à aceitação e participação do processo de planejamento pelos usuários, além da percepção de sucesso na execução e acompanhamento das mudanças, dentro do processo de incorporação das mesmas.

No processo de reprodução das mudanças, notou-se que não houve muitos questionamentos individuais ou de grupos quanto ao modelo de mudança em si, o que se conjugou com a visão de imposição legal tratada no item dos motivos. De outra forma, ampla maioria concordou que foi receptiva quanto à mudança e que a mesma ajudou a melhorar as rotinas contábeis, embora não houvesse monitoramento nessa etapa.

A análise da percepção dos gestores de topo e dos contadores sobre o processo de institucionalização revelou por ampla maioria que houve tempo suficiente para funcionamento do PCASP, confiabilidade das informações e salto de qualidade nas informações contábeis após esse processo.

Em questões complementares, observou-se que as principais mudanças citadas foram em rotinas contábeis, o que melhora o funcionamento da máquina pública, no

enfoque no patrimônio, melhorando a gestão, e o regime de competência, corolário da contabilidade. Também se identificou que a mudança foi aderente aos valores e crenças da organização e que as dificuldades estiveram relacionadas com a adaptação às novas rotinas e a quebra de paradigmas, o que pode ser considerado como hipótese da mudança conceitual.

Claro que tudo isso foi vencido por cada pessoa ao longo do processo de maneira particular, mas as respostas indicaram um caminho universal, o conhecimento, e este foi adquirido nesse processo por estudo minucioso em razão de envolvimento com a mudança e capacitações e treinamentos disponibilizados.

Por fim, o estudo foi limitado a usuários que são contadores por formação, mas não foram os únicos impactados, pois atualmente muitas pessoas inserem informações que são utilizadas pela contabilidade, já que o SIGEF é utilizado para registrar toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial do Estado, além de módulos gerenciais integrados, como contratos administrativos, transferências e precatórios, entre outros, e assim, sugere-se um estudo com os demais usuários que inserem tais informações para perceber o real impacto da implantação do PCASP em Santa Catarina.

Para a implantação de mudanças em processos semelhantes sugere-se a elaboração de um planejamento, com acompanhamento na execução e monitoramento de sua execução, com participação das pessoas impactadas pela mudança, práticas consideradas válidas pelos respondentes no processo de implantação do PCASP.

Referências Bibliográficas

Almeida, K. K. N., & Callado, A. L. C. (2017). Indicadores de Desempenho Ambiental e Social de Empresas do Setor de Energia Elétrica Brasileiro: uma Análise Realizada a Partir da Ótica da Teoria Institucional. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), 222-239.

Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2017). Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(1), 139-154.

BURNS, J.; SCAPENS, R. (2000). Conceptualising management accounting change: an institutional framework, forthcoming. *Management Accounting Research*, Londres, v. 11, p. 3-25.

Cruz, I.; Major, I. Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 22, n. 1, p. 91-117.

Feitosa, Jefferson Pedrosa. (2012). *Plano de contas aplicado ao setor público (pcasp) e sua obrigatoriedade a partir de 2013: estudo acerca da preparação e da expectativa, sob a ótica de profissionais de contabilidade pública de municípios*. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal.

Frezatti, Fábio; Rocha, Wellington; Nascimento, Arthur Roberto; Junqueira, Emanuel. (2009). *Controle Gerencial: uma abordagem da Contabilidade Gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.

Guerreiro, R.; Frezatti, F.; Pereira, C. A.; Lopes, A. B. (2005). O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *O&S. Organizações & Sociedade*, v. 35 ed., n. out/dez, p. 1-20.

Guerreiro, R.; Frezatti, F.; Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade e Finanças - USP*, Edição Comemorativa, p. 7-21.

Guerreiro, R.; Pereira, C. A.; Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 7, n. 2, p. 78-101.

Lavarda, C. E. F.; Feliu, V. M. R.; Palanca, M. B. (2009). La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, v. 20, n. 51, art. 7, p. 101-115.

Liszbinski, B. B.; Kronbauer, C. A.; Macagnan, C. B.; Patias, T. Z. (2014). Conformidade no reconhecimento de ativos intangíveis: um estudo na perspectiva da teoria institucional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 11, n. 24, p. 85-106.

Major, Maria João; Ribeiro, João. (2008). *A teoria institucional na investigação em Contabilidade*. Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática. (Cap. 2, pp. 37-59). Lisboa: Escolar Editora.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 6ª Edição (2014): Parte Geral I, II, III, IV e V. Recuperado de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>.

Martins, Gilberto de Andrade; Theóphilo, Carlos Renato. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.

Moura, P. A. A.; Lima, D. V.; Ferreira, L. O. G. (2012). Plano de contas e convergência aos padrões internacionais: estudo comparativo entre as propostas dos governos brasileiro e espanhol. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 15, n. 1, p. 3-16.

Paiva, D. S.; Andrade, J. C. S. (2013). Resistências à mudança organizacional: análise do processo de implantação do sistema de gestão integrada no Senai-BA. *Revista de Administração da UFSM*, v. 6, n.3, p. 614-631.

Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observados no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado de <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>.

Rosa, Maria Berenice. (2013). *Contabilidade do Setor Público*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
SCAPENS, Robert W. (2006). Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*. v. 38, p. 1-30.

Silva, Lino Martins da. (2011) *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas.

Silva, Valmir Leôncio da. (2013). *A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma Abordagem Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Scott, W. R. (2004). *Institutional theory: Contributing to a theoretical research program. Great minds in management: The process of theory development*, p. 460-484.